

บทที่ 4

การวิเคราะห์ผลข้อมูล

จำนวนแบบสอบถามที่นำมาวิเคราะห์

จากการศึกษาแนวทางการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี ในอำเภอเมือง จังหวัดเชียงใหม่ จำนวนทั้งสิ้น 35 ท่าน ซึ่งสามารถเก็บข้อมูลได้จริง 22 ท่าน คิดเป็นร้อยละ 62.86 โดยการออกแบบสอบถามนั้น สามารถนำเสนอข้อมูลในรูปแบบตารางประกอบคำบรรยายตามลำดับดังนี้

- ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม
- ส่วนที่ 2 การประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี เพื่อลดความเสี่ยงในการปฏิบัติงานสอบบัญชี
- ส่วนที่ 3 ปัญหาและข้อเสนอแนะอื่นๆของผู้สอบบัญชี ที่มีต่อแนวทางการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชี

ส่วนที่ 1 ข้อมูลทั่วไปของผู้ตอบแบบสอบถาม

ตารางที่ 1 แสดงถึงจำนวนและร้อยละของผู้สอบบัญชี ในอำเภอเมือง จังหวัดเชียงใหม่
จำแนกตามเพศ

เพศของผู้ตอบแบบสอบถาม	จำนวนแบบสอบถาม		
	จำนวนที่ส่ง	จำนวนที่ตอบกลับ	ร้อยละ
หญิง	22	12	54.5
ชาย	13	10	45.5
รวม	35	22	100.0

จากตารางที่ 1 พบว่า

ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เป็นผู้สอบบัญชีเพศหญิง จำนวน 12 ราย คิดเป็นร้อยละ 54.5 และส่วนที่เหลือเป็นเพศชายจำนวน 10 ราย คิดเป็นร้อยละ 45.5

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved

ตารางที่ 2 แสดงถึงจำนวนและร้อยละของผู้สอบบัญชี ในอำเภอเมือง จังหวัดเชียงใหม่
จำแนกตามอายุ

อายุ (ปี)	จำนวน	ร้อยละ
25 - 35	6	27.3
36 - 45	3	13.6
46 - 55	5	22.7
56 ขึ้นไป	8	36.4
รวม	22	100.0

จากตารางที่ 2 พบว่า

ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่เป็นผู้สอบบัญชีที่มีอายุตั้งแต่ 56 ปีขึ้นไป จำนวน 8 ราย คิดเป็นร้อยละ 36.4 รองลงมาคือ ช่วงอายุระหว่าง 25 - 35 ปี จำนวน 6 ราย คิดเป็นร้อยละ 27.3 ช่วงอายุระหว่าง 46 - 55 ปี จำนวน 5 ราย คิดเป็นร้อยละ 22.7 ส่วนช่วงอายุระหว่าง 36 - 45 ปี จำนวน 3 ราย คิดเป็นร้อยละ 13.6

ตารางที่ 3 แสดงถึงจำนวนและร้อยละของผู้สอบบัญชี ในอำเภอเมือง จังหวัดเชียงใหม่
จำแนกตามระดับการศึกษา

ระดับการศึกษา	จำนวน	ร้อยละ
ระดับปริญญาตรี	7	31.8
ระดับปริญญาโท	15	68.2
รวม	22	100.0

จากตารางที่ 3 พบว่า

ผู้ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่ เป็นผู้สอบบัญชีซึ่งมีการศึกษาอยู่ในระดับปริญญาโท จำนวน 15 ราย คิดเป็นร้อยละ 68.2 รองลงมาเป็นผู้สอบบัญชีที่มีการศึกษาอยู่ในระดับปริญญาตรี จำนวน 7 ราย คิดเป็นร้อยละ 31.8

ตารางที่ 4 แสดงถึงจำนวนและร้อยละของผู้สอบบัญชี ในอำเภอเมือง จังหวัดเชียงใหม่
จำแนกตามลักษณะการดำเนินงานของผู้สอบบัญชี

ลักษณะการดำเนินงาน	จำนวน	ร้อยละ
บริษัท	7	31.8
ห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล	6	27.3
กิจการเจ้าของคนเดียว	7	31.8
อื่นๆ	2	9.1
รวม	22	100.0

จากตารางที่ 4 พบว่า

ผู้สอบบัญชีที่ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่มีลักษณะการดำเนินงานอยู่ในรูปของบริษัท และกิจการเจ้าของคนเดียว จำนวน 7 ราย คิดเป็นร้อยละ 31.8 เท่ากัน รองลงมาคือดำเนินการในลักษณะห้างหุ้นส่วนนิติบุคคล จำนวน 6 ราย คิดเป็นร้อยละ 27.3 และมีการดำเนินงานในลักษณะอื่นๆ ได้แก่ คณะบุคคล จำนวน 2 ราย คิดเป็นร้อยละ 9.1

ตารางที่ 5 แสดงถึงจำนวนและร้อยละของผู้สอบบัญชี ในอำเภอเมือง จังหวัดเชียงใหม่
จำแนกตามระยะเวลาในการดำเนินงานรับสอบบัญชี

ระยะเวลาในการดำเนินงานรับสอบบัญชี	จำนวน	ร้อยละ
1 - 2 ปี	1	4.5
3 - 5 ปี	1	4.5
6 - 10 ปี	4	18.2
11 - 15 ปี	2	9.1
16 - 20 ปี	3	13.6
มากกว่า 20 ปี	11	50.0
รวม	22	100.0

จากตารางที่ 5 พบว่า

ผู้สอบบัญชีที่ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่ มีระยะเวลาในการดำเนินงานรับสอบบัญชีมากกว่า 20 ปี จำนวน 11 ราย คิดเป็นร้อยละ 50.0 รองลงมาคือระยะเวลาในการดำเนินงานรับสอบบัญชีระหว่าง 6 - 10 ปี จำนวน 4 ราย คิดเป็นร้อยละ 18.2 ระยะเวลาระหว่าง 16 - 20 ปี จำนวน 3 ราย คิดเป็นร้อยละ 13.6 ระยะเวลาระหว่าง 11 - 15 ปี จำนวน 2 ราย คิดเป็นร้อยละ 9.1 ส่วนช่วงเวลาระหว่าง 1 - 2 ปี และ 3 - 5 ปี มีจำนวนช่วงเวลาระยะ 1 ราย คิดเป็นร้อยละ 4.5 เท่ากัน

ตารางที่ 6 แสดงถึงจำนวนและร้อยละของผู้สอบบัญชี ในอำเภอเมือง จังหวัดเชียงใหม่
จำแนกตามจำนวนลูกค้าของผู้สอบบัญชีที่ทำการตรวจสอบในปี 2546

จำนวนลูกค้าในปี 2546	จำนวน	ร้อยละ
1 - 50 ราย	7	31.8
51 - 100 ราย	3	13.6
101 - 150 ราย	0	0.0
151 - 200 ราย	2	9.1
201 - 250 ราย	5	22.7
251 - 300 ราย	5	22.7
รวม	22	100.0

จากตารางที่ 6 พบว่า

ผู้สอบบัญชีที่ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่ มีจำนวนลูกค้าที่ทำการตรวจสอบในปี 2546 จำนวน 1 - 50 ราย จำนวน 7 คน คิดเป็นร้อยละ 31.8 รองลงมาคือ มีจำนวนลูกค้า 201 - 250 ราย และจำนวน 251 - 300 ราย จำนวน 5 คน คิดเป็นร้อยละ 22.7 เท่ากัน ส่วนมีจำนวนลูกค้า 51 - 100 ราย จำนวน 3 คน คิดเป็นร้อยละ 13.6 มีจำนวนลูกค้า 151 - 200 ราย จำนวน 2 คน คิดเป็นร้อยละ 9.1 และมีจำนวนลูกค้า 101 - 150 ราย จำนวน 0 คน

ตารางที่ 7 แสดงถึงจำนวนและร้อยละของผู้สอบบัญชี ในอำเภอเมือง จังหวัดเชียงใหม่
จำแนกตามจำนวนพนักงาน ผู้ช่วยผู้สอบบัญชีในสำนักงานของผู้สอบบัญชี

จำนวนพนักงานผู้ช่วยผู้สอบบัญชีในสำนักงาน	จำนวน	ร้อยละ
1 - 5 คน	14	63.6
6 - 10 คน	5	22.7
11 - 15 คน	2	9.1
มากกว่า 15 คน	1	4.5
รวม	22	100.0

จากตารางที่ 7 พบว่า

ผู้สอบบัญชีที่ตอบแบบสอบถามส่วนใหญ่จะมี จำนวนพนักงานผู้ช่วยผู้สอบบัญชี
ในสำนักงานจำนวน 1 - 5 คน จำนวน 14 ราย คิดเป็นร้อยละ 63.6 รองลงมาคือ จำนวน 6 - 10 คน
จำนวน 5 ราย คิดเป็นร้อยละ 22.7 จำนวน 11 - 15 คน จำนวน 2 ราย คิดเป็นร้อยละ 9.1 ส่วน
จำนวนมากกว่า 15 คน จำนวน 1 ราย คิดเป็นร้อยละ 4.5

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved

ตารางที่ 8 แสดงถึงจำนวนและร้อยละของผู้ช่วยผู้สอบบัญชี ในอำเภอเมือง จังหวัดเชียงใหม่
จำแนกตามระดับการศึกษาของพนักงานในสำนักงานของผู้สอบบัญชี

ระดับการศึกษาของพนักงานผู้ช่วยผู้ สอบบัญชีในสำนักงาน	จำนวน	ร้อยละ
ระดับ ปวช. ขึ้นไป	1	4.5
ระดับ ปวส. หรือ อนุปริญญาขึ้นไป	6	27.3
ระดับปริญญาตรีขึ้นไป	15	68.2
รวม	22	100.0

จากตารางที่ 8 พบว่า

ระดับการศึกษาของผู้ช่วยผู้สอบบัญชีในสำนักงานของผู้สอบบัญชี ที่ตอบแบบ
สอบถามส่วนใหญ่จะกำหนดตั้งแต่ระดับปริญญาตรีขึ้นไป จำนวน 15 ราย คิดเป็นร้อยละ 68.2 รองลง
มาคือ ระดับ ปวส. หรือ อนุปริญญาขึ้นไป จำนวน 6 ราย คิดเป็นร้อยละ 27.3 ส่วนระดับปวช. ขึ้น
ไป มีจำนวน 1 ราย คิดเป็นร้อยละ 4.5

ตารางที่ 9 แสดงถึงจำนวนและร้อยละของผู้สอบบัญชี ในอำเภอเมือง จังหวัดเชียงใหม่
จำแนกตามบริการอื่นนอกเหนือจากการสอบบัญชี

บริการอื่นนอกเหนือจากการสอบบัญชี	จำนวน	ร้อยละ
รับจัดทำบัญชี	6	27.3
วางระบบบัญชี	11	50.0
วางแผนภาษี	10	45.5
ให้คำปรึกษาเกี่ยวกับธุรกิจ	14	63.6
อื่นๆ	3	13.6

จากตารางที่ 9 พบว่า

ผู้สอบบัญชีที่ตอบแบบสอบถามต่างนิยมให้บริการอื่น นอกเหนือจากการสอบบัญชี ส่วนใหญ่นั้นจะนิยมให้บริการเป็นการให้คำปรึกษาด้านธุรกิจมากที่สุด มีจำนวน 14 ราย คิดเป็นร้อยละ 63.6 รองลงมาคือ การให้บริการวางระบบบัญชี มีจำนวน 11 ราย คิดเป็นร้อยละ 50.0 การให้บริการวางแผนภาษี มีจำนวน 10 ราย คิดเป็นร้อยละ 45.5 การให้บริการรับจัดทำบัญชี มีจำนวน 6 ราย คิดเป็นร้อยละ 27.3 และบริการอื่นๆ อาทิเช่น การฝึกอบรมทางด้านบัญชี การตรวจสอบภายใน เป็นต้น มีจำนวน 3 ราย คิดเป็นร้อยละ 13.6

ส่วนที่ 2 การประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชี เพื่อลดความเสี่ยงในการปฏิบัติงานสอบบัญชี

1. ความเสี่ยงในการสอบบัญชี (Audit Risk: AR)

ความเสี่ยงในการสอบบัญชี หมายถึง ความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีแสดงความเห็นที่ไม่เหมาะสม เมื่องบการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญ ความเสี่ยงในการตรวจสอบบัญชีมีองค์ประกอบ 3 ส่วนได้แก่ ความเสี่ยงสืบเนื่อง ความเสี่ยงจากการควบคุม และความเสี่ยงจากการตรวจสอบ

ตารางที่ 10 แสดงระดับความความเห็นเกี่ยวกับความหมายของความเสี่ยงในการสอบบัญชี

ความหมาย	ระดับความเห็น					รวม	คะแนนเฉลี่ย (ความหมาย)
	เห็นด้วย มาก	เห็นด้วย ค่อนข้าง มาก	เห็นด้วย	ค่อนข้าง ไม่เห็น ด้วย	ไม่เห็น ด้วย		
ความเสี่ยงในการสอบบัญชี	0 (0.0)	7 (31.8)	7 (31.8)	7 (31.8)	1 (4.5)	22 (100.0)	3.86 (ระดับสูง)

จากตารางที่ 10 พบว่า

ผู้สอบบัญชีมีระดับความเห็นเกี่ยวกับความหมายของความเสี่ยงในการสอบบัญชีที่กระจายกันออกไป คือ มีระดับความเห็นด้วยค่อนข้างมาก เห็นด้วย และค่อนข้างไม่เห็นด้วย เกี่ยวกับความหมายดังกล่าวจำนวน 7 ราย เท่ากัน คิดเป็นร้อยละ 31.8 ส่วนระดับความเห็นของผู้สอบบัญชีในระดับไม่เห็นด้วยนั้น จำนวน 1 ราย คิดเป็นร้อยละ 4.5

สำหรับการแปลผล จากข้อมูลที่ได้มีคะแนนเฉลี่ย เท่ากับ 3.86 สามารถแปลความหมายได้ว่า คะแนนเฉลี่ยของระดับความเห็นเกี่ยวกับความหมายของความเสี่ยงในการสอบบัญชีของผู้สอบบัญชีอยู่ในระดับสูง

2. ความเสี่ยงสืบเนื่อง (Inherent Risk: IR)

ความเสี่ยงสืบเนื่อง หมายถึง โอกาสที่ยอดคงเหลือของบัญชีหรือประเภทของรายการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริง ซึ่งอาจมีสาระสำคัญในแต่ละรายการหรือมีสาระสำคัญเมื่อรวมกับการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงในยอดคงเหลืออื่น หรือประเภทของรายการอื่น โดยไม่คำนึงถึงการควบคุมภายในที่อาจมีอยู่ ซึ่งอาจจะป้องกันหรือตรวจพบและแก้ไขการแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงดังกล่าวได้

ตารางที่ 11 แสดงระดับความเห็นเกี่ยวกับความหมายของความเสี่ยงสืบเนื่อง

ความหมาย	ระดับความเห็น					รวม	คะแนนเฉลี่ย (ความหมาย)
	เห็นด้วย	เห็นด้วย ค่อนข้าง	เห็นด้วย	ค่อนข้าง ไม่เห็น	ไม่เห็น		
	มาก	มาก		ด้วย	ด้วย		
ความเสี่ยงสืบเนื่อง	5 (22.7)	9 (40.9)	8 (36.4)	0 (0.0)	0 (0.0)	22 (100.0)	3.86 (ระดับสูง)

จากตารางที่ 11 พบว่า

ผู้สอบบัญชีมีระดับความเห็นเกี่ยวกับความหมายของความเสี่ยงสืบเนื่อง คือ ส่วนใหญ่มีระดับความเห็นด้วยค่อนข้างมาก จำนวน 9 ราย คิดเป็นร้อยละ 40.9 รองลงมาคือ มีระดับความเห็นด้วย จำนวน 8 ราย คิดเป็นร้อยละ 36.4 และมีระดับความเห็นด้วยมาก จำนวน 5 ราย คิดเป็นร้อยละ 22.7

สำหรับการแปลผล จากข้อมูลที่ได้มีคะแนนเฉลี่ย เท่ากับ 3.86 สามารถแปลความหมายได้ว่า คะแนนเฉลี่ยของระดับความเห็นเกี่ยวกับความหมายของความเสี่ยงสืบเนื่องของผู้สอบบัญชีอยู่ในระดับสูง

3. ระดับของแนวทางการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องในสำนักงาน

ตารางที่ 12 แสดงระดับแนวทางการประเมินความเสี่ยง ปัจจัยสำคัญที่นำมาใช้เป็นแนวทางในการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องในระดับของงบการเงิน

ปัจจัย	ระดับแนวทางการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่อง					รวม	คะแนนเฉลี่ย (ความหมาย)
	สูงที่สุด	สูง	ปานกลาง	ต่ำ	ต่ำที่สุด		
1. การประเมินความเสี่ยงในลักษณะทางธุรกิจของกิจการ							
1.1 กิจการผลิตสินค้าที่เป็นไปตามสมัชชาฯ สินค้ามีโอกาที่จะเกิดความล่าช้า	4 (18.2)	10 (45.5)	6 (27.3)	1 (4.5)	1 (4.5)	22 (100.0)	3.68 (ระดับสูง)
1.2 กิจการมีรายการกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันเป็นจำนวนมาก เช่น ราคา อัตราดอกเบี้ย การค้าประกัน	4 (18.2)	10 (45.5)	6 (27.3)	1 (4.5)	1 (4.5)	22 (100.0)	3.73 (ระดับสูง)
2. ความซื่อสัตย์ หรือทัศนคติในการบริหาร การจัดทำงบการเงินของผู้บริหาร	6 (27.3)	8 (36.4)	8 (36.4)	0 (0.0)	0 (0.0)	22 (100.0)	3.91 (ระดับสูง)
3. ประสบการณ์และความรู้ของผู้บริหาร	0 (0.0)	14 (63.6)	7 (31.8)	1 (4.5)	0 (0.0)	22 (100.0)	3.55 (ระดับสูง)
4. การเปลี่ยนแปลงผู้บริหารในช่วงการตรวจสอบ	2 (9.1)	11 (50.0)	6 (27.3)	2 (9.1)	1 (4.5)	22 (100.0)	3.50 (ระดับสูง)
5. แรงกดดันที่ผิดปกติต่อผู้บริหาร เช่น กิจการที่มีผลขาดทุนในการดำเนินงานต่อเนื่อง หรือผู้บริหารได้รับผลตอบแทน โดยมีเงื่อนไขที่ขึ้นอยู่กับกำไรสุทธิหรือรายได้ เป็นต้น	5 (22.7)	9 (40.9)	5 (22.7)	1 (4.5)	2 (9.1)	22 (100.0)	3.64 (ระดับสูง)
6. ปัจจัยที่กระทบต่ออุตสาหกรรมที่กิจการดำเนินอยู่ เช่น สถานการณ์ทางเศรษฐกิจ สภาพการแข่งขัน การเปลี่ยนแปลงเทคโนโลยี และความต้องการของลูกค้า เป็นต้น	3 (13.6)	16 (72.7)	2 (9.1)	1 (4.5)	0 (0.0)	22 (100.0)	3.95 (ระดับสูง)
เฉลี่ยรวม							3.71 (ระดับสูง)

จากตารางที่ 12 พบว่า

ผู้สอบบัญชีมีการนำปัจจัยเสี่ยงซึ่งกระทบต่ออุตสาหกรรมที่กิจการดำเนินอยู่ เช่น สถานการณ์ทางเศรษฐกิจ สภาพการแข่งขัน การเปลี่ยนแปลงเทคโนโลยี และความต้องการของลูกค้า มาใช้ในการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องในระดับของงบการเงินสูงสุด คือมีคะแนนเฉลี่ยเท่ากับ 3.95 ปัจจัยเสี่ยงที่สำคัญรองลงมา ได้แก่ ปัจจัยความซื่อสัตย์ หรือทัศนคติในการบริหาร และการจัดทำงบการเงินของผู้บริหาร ซึ่งมีค่าเฉลี่ยของระดับแนวทางการประเมินความเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีพิจารณาเลือกใช้ในการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องระดับของงบการเงินสูงสุด มีคะแนนเฉลี่ยเท่ากับ 3.91 ส่วนปัจจัยอื่นๆที่ผู้สอบบัญชีได้ใช้ประกอบการประเมินความเสี่ยงประเภทนี้นั้น ได้แก่ ปัจจัยในเรื่องกิจการมีรายการกับบุคคล หรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันเป็นจำนวนมาก เช่น ราคา อัตราดอกเบี้ย การค้าประกัน เป็นต้น (3.73) ปัจจัยในเรื่องกิจการผลิตสินค้าที่เป็นไปตามสมัยนิยม สินค้ามีโอกาสที่จะเกิดความล้าสมัย (3.68) ปัจจัยในเรื่องแรงกดดันที่ผิดปกติดังกล่าวต่อผู้บริหาร เช่น กิจการที่มีผลขาดทุนในการดำเนินงานต่อเนื่อง หรือผลตอบแทนโดยมีเงื่อนไขขึ้นอยู่กับกำไรสุทธิ หรือรายได้ เป็นต้น (3.64) ปัจจัยในเรื่องประสบการณ์และความรู้ของผู้บริหาร (3.55) ปัจจัยในเรื่องของการเปลี่ยนแปลงผู้บริหารในระหว่างงวดการตรวจสอบ (3.50) ตามที่กล่าวมาทั้งหมดนี้ได้เรียงความสำคัญเป็นลำดับตามที่ผู้สอบบัญชีใช้ในการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่อง

สรุปปัจจัยต่างๆที่สำคัญ เพื่อเป็นแนวทางการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องในระดับของงบการเงินแล้ว ได้ค่าเฉลี่ยรวมเท่ากับ 3.71 สามารถแปลความหมายได้ว่าปัจจัยดังกล่าวนี้มีความสำคัญต่อการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องระดับของงบการเงินอยู่ในระดับสูง

ตารางที่ 13 แสดงระดับแนวทางการประเมินความเสี่ยง ปัจจัยสำคัญที่นำมาใช้เป็นแนวทางในการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องระดับของยอดคงเหลือในบัญชีและประเภทรายการ

ปัจจัย	ระดับแนวทางการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่อง					รวม	คะแนนเฉลี่ย (ความหมาย)
	สูงที่สุด	สูง	ปานกลาง	ต่ำ	ต่ำที่สุด		
7. ความซับซ้อนของรายการ และเหตุการณ์อื่นที่อาจต้องใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญ	1 (4.5)	14 (63.6)	4 (18.2)	1 (4.5)	2 (9.1)	22 (100.0)	3.50 (ระดับสูง)
8. บัญชีที่ต้องอาศัยดุลพินิจในการกำหนดยอดคงเหลือของบัญชีเช่น ัญมณี คอมพิวเตอร์ โทรศัพท์มือถือ เป็นต้น	0 (0.0)	12 (54.5)	8 (36.4)	1 (4.5)	1 (4.5)	22 (100.0)	3.41 (ระดับสูง)
9. ความเป็นไปได้ที่สินทรัพย์จะสูญหายหรือถูกขโมยออก	4 (18.2)	6 (27.3)	10 (45.5)	2 (9.1)	0 (0.0)	22 (100.0)	3.55 (ระดับสูง)
10. รายการที่ผิดปกติ โดยเฉพาะรายการที่เกิดขึ้น ณ วันสิ้นงวด หรือใกล้วันสิ้นงวด	3 (13.6)	11 (50.0)	5 (22.7)	2 (9.1)	1 (4.5)	22 (100.0)	3.59 (ระดับสูง)
เฉลี่ยรวม							3.51 (ระดับสูง)

จากตารางที่ 13 พบว่า

ผู้สอบบัญชีมีการนำปัจจัยสำคัญมาใช้เป็นแนวทางในการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องระดับของยอดคงเหลือในบัญชี และประเภทรายการนั้น คือ รายการที่ผิดปกติ โดยเฉพาะรายการที่เกิดขึ้น ณ วันสิ้นงวด หรือใกล้วันสิ้นงวด ตัวอย่างเช่น

1. รายการปรับปรุงที่ผิดปกติซึ่งเกิดขึ้นมากในช่วงใกล้วันสิ้นงวด (เช่น รายการรับคืนสินค้าเป็นจำนวนมาก รายการแก้ไขข้อผิดพลาด) อาจมีความเสี่ยงหรือข้อสงสัยว่า บงการเงินแสดงข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงอันเป็นสาระสำคัญหรือไม่

2. กิจการใช้วิธีการรับรู้รายได้ที่สลับซับซ้อนมาก หรือที่ไม่นิยมปฏิบัติ

3. กิจการมีรายการเงินกู้ยืมเงินตราต่างประเทศเป็นจำนวนมาก

4. กิจการบันทึกรับรู้รายได้ไปก่อน ทั้งที่ถูกคำมีสิทธิคืนสินค้า

5. กิจการมีการประมาณการของผู้บริหารเกี่ยวกับสินทรัพย์รับคืน ส่วนลด และหนี้สูญ ห่างไกลจากความเป็นจริง เป็นต้น

ซึ่งปัจจัยดังกล่าวมีค่าเฉลี่ยของระดับการนำมาใช้ของผู้สอบบัญชีในประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องระดับของยอดคงเหลือในบัญชี และประเภทรายการนั้นสูงที่สุด คือ 3.59 สำหรับปัจจัยความเป็นไปได้ที่สินทรัพย์จะสูญหาย หรือถูกขโมย มีค่าเฉลี่ยรองลงมา คือ 3.55 แล้วปัจจัยความซับซ้อนของรายการ และเหตุการณ์อื่นที่อาจต้องใช้ผลงานของผู้เชี่ยวชาญ คือ 3.50 ปัจจัยบัญชีที่ต้องอาศัยดุลพินิจในการกำหนดยอดคงเหลือของบัญชี เช่น อัญมณี คอมพิวเตอร์ โทรศัพท์มือถือ เป็นต้น คือ 3.41 โดยถือเป็นปัจจัยเสี่ยงที่ผู้สอบบัญชีได้ให้ความสำคัญ และนำมาใช้ในการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องเรียงตามลำดับ

สรุปการประมวลผลปัจจัยสำคัญที่นำมาใช้เป็นแนวทางการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องระดับของยอดคงเหลือในบัญชีและประเภทรายการแล้ว ได้ค่าเฉลี่ยรวมเท่ากับ 3.51 ซึ่งถือว่ามีความสำคัญต่อการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องระดับของงบการเงินอยู่ในระดับสูง

3. ความเสี่ยงจากการควบคุม (Control Risk: CR)

ความเสี่ยงจากการควบคุม หมายถึง ความเสี่ยงที่ระบบบัญชีหรือระบบการควบคุมภายในไม่สามารถป้องกัน หรือตรวจพบและแก้ไขการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงได้อย่างทันเวลา

ตารางที่ 14 แสดงระดับความเห็นเกี่ยวกับความหมายของความเสี่ยงจากการควบคุม

ความหมาย	ระดับความเห็น					รวม	คะแนนเฉลี่ย (ความหมาย)
	เห็นด้วย มาก	เห็นด้วย ค่อนข้าง มาก	เห็นด้วย	ค่อนข้าง ไม่เห็น ด้วย	ไม่เห็น ด้วย		
ความเสี่ยงจากการควบคุม	7 (31.8)	9 (40.9)	6 (27.3)	0 (0.0)	0 (0.0)	22 (100.0)	4.05 (ระดับสูง)

จากตารางที่ 14 พบว่า

ผู้สอบบัญชีมีระดับความเห็นเกี่ยวกับความหมายของความเสี่ยงจากการควบคุม คือ ส่วนใหญ่มีระดับความเห็นด้วยค่อนข้างมาก จำนวน 9 ราย คิดเป็นร้อยละ 40.9 รองลงมาคือ มีระดับความเห็นด้วยมาก จำนวน 7 คน คิดเป็นร้อยละ 31.8 และมีระดับเห็นด้วยจำนวน 6 คน คิดเป็นร้อยละ 27.3

สำหรับการแปลผล จากข้อมูลที่ได้มีคะแนนเฉลี่ย เท่ากับ 4.05 สามารถแปลความหมายได้ว่า คะแนนเฉลี่ยของระดับความเห็นเกี่ยวกับความหมายของความเสี่ยงจากการควบคุมของผู้สอบบัญชีอยู่ในระดับสูง

5. ระดับแนวทางในการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมภายในสำนักงาน

ตารางที่ 15 แสดงระดับแนวทางการประเมินความเสี่ยง ปัจจัยสำคัญที่นำมาใช้เป็นแนวทาง
ประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม

ปัจจัย	ระดับแนวทางการประเมินความเสี่ยง จากการควบคุม					รวม	คะแนนเฉลี่ย (ความหมาย)
	สูงที่สุด	สูง	ปานกลาง	ต่ำ	ต่ำที่สุด		
1. กิจกรรมมีระบบการควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพ เช่น กิจกรรมมีการแบ่งแยกหน้าที่กันอย่างเพียงพอ, กิจกรรมมีการจัดทำงบการเงินและสอบทานรายละเอียด หรือรายการกระทบยอดว่าจัดทำถูกต้องหรือไม่ เป็นต้น	4 (18.2)	14 (63.6)	4 (18.2)	0 (0.0)	0 (0.0)	22 (100.0)	4.00 (ระดับสูง)
2. กิจกรรมมีการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในที่วางไว้อย่างสม่ำเสมอ	1 (4.5)	14 (63.6)	6 (27.3)	1 (4.5)	0 (0.0)	22 (100.0)	3.68 (ระดับสูง)
เฉลี่ยรวม							3.84 (ระดับสูง)

จากตารางที่ 15 พบว่า

ผู้สอบบัญชีมีการนำปัจจัยสำคัญมาใช้เป็นแนวทางในการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมพบว่า ปัจจัยในเรื่องที่กิจการมีระบบการควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพ เช่น กิจการมีการแบ่งแยกหน้าที่กันอย่างเพียงพอ กิจการมีการจัดทำงบการเงิน และสอบทานในรายละเอียดหรือรายการกระทบยอดว่าจัดทำถูกต้องหรือไม่ เป็นปัจจัยที่มีค่าเฉลี่ยของการนำมาใช้ประเมินความเสี่ยงสูงสุด คือมีค่าเฉลี่ย 4.00 และปัจจัยในเรื่องที่กิจการมีการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในที่วางไว้อย่างสม่ำเสมอ เป็นปัจจัยที่มีค่าเฉลี่ยของการนำมาใช้ประเมินความเสี่ยงสูงรองลงมาคือมีค่าเฉลี่ย 3.68

สรุปการประมวลผลปัจจัยสำคัญที่นำมาใช้เป็นแนวทางในการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมได้ค่าเฉลี่ยรวมเท่ากับ 3.84 โดยสามารถแปลความหมายได้ว่าปัจจัยดังกล่าวนี้มีความสำคัญในการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมอยู่ในระดับสูง

ลิขสิทธิ์มหาวิทยาลัยเชียงใหม่
Copyright© by Chiang Mai University
All rights reserved

6. ความเสี่ยงจากการตรวจสอบ (Detection: DR)

ความเสี่ยงจากการตรวจสอบ หมายถึง ความเสี่ยงที่มีวิธีการตรวจสอบเนื้อหาสาระ (Substantive Procedures) ซึ่งผู้สอบบัญชีไม่สามารถตรวจพบการแสดงผลข้อมูลที่ขัดต่อข้อเท็จจริงที่มีอยู่ในยอดคงเหลือของบัญชี หรือประเภทของรายการ

ตารางที่ 16 แสดงระดับความเห็นเกี่ยวกับความหมายของความเสี่ยงจากการตรวจสอบ

ความหมาย	ระดับความเห็น					รวม	คะแนนเฉลี่ย (ความหมาย)
	เห็นด้วย มาก	เห็นด้วย ค่อนข้าง มาก	เห็นด้วย	ค่อนข้าง ไม่เห็น ด้วย	ไม่เห็น ด้วย		
ความเสี่ยงจากการตรวจสอบ	9 (40.9)	5 (22.7)	8 (36.4)	0 (0.0)	0 (0.0)	22 (100.0)	4.05 (ระดับสูง)

จากตารางที่ 16 พบว่า

ผู้สอบบัญชีมีระดับความเห็นเกี่ยวกับความหมายของความเสี่ยงจากการตรวจสอบ คือ ส่วนใหญ่มีระดับความเห็นด้วยมาก จำนวน 9 ราย คิดเป็นร้อยละ 40.9 รองลงมาคือ มีระดับความเห็นด้วย จำนวน 8 ราย คิดเป็นร้อยละ 36.4 และมีระดับเห็นด้วยค่อนข้างมาก 5 ราย คิดเป็นร้อยละ 22.7

สำหรับการแปลผล จากข้อมูลที่ได้มีคะแนนเฉลี่ย เท่ากับ 4.05 สามารถแปลความหมายได้ว่า คะแนนเฉลี่ยของระดับความเห็นเกี่ยวกับความหมายของความเสี่ยงจากการตรวจสอบของผู้สอบบัญชีอยู่ในระดับสูง

7. ระดับแนวทางการประเมินความเสี่ยงจากการตรวจสอบของสำนักงาน

ตารางที่ 17 แสดงระดับแนวทางการประเมินความเสี่ยงปัจจัยสำคัญที่นำมาใช้เป็นแนวทางการประเมินความเสี่ยงจากการตรวจสอบ

ปัจจัย	ระดับแนวทางการประเมินความเสี่ยงจากการตรวจสอบ					รวม	คะแนนเฉลี่ย (ความหมาย)
	สูงที่สุด	สูง	ปานกลาง	ต่ำ	ต่ำที่สุด		
1. การเลือกตัวอย่างเพื่อนำมาใช้ในการตรวจสอบ	3 (13.6)	16 (72.7)	3 (13.6)	0 (0.0)	0 (0.0)	22 (100.0)	4.00 (ระดับสูง)
2. วิธีการตรวจสอบที่ใช้	2 (9.1)	14 (63.6)	5 (22.7)	1 (4.5)	0 (0.0)	22 (100.0)	3.77 (ระดับสูง)
เฉลี่ยรวม							3.89 (ระดับสูง)

จากตารางที่ 17 พบว่า

ผู้สอบบัญชีนำเอาปัจจัยสำคัญมาใช้เป็นแนวทางในการประเมินความเสี่ยงจากการตรวจสอบ คือ ปัจจัยในเรื่องของการเลือกตัวอย่างเพื่อนำมาใช้ในการตรวจสอบ เป็นปัจจัยที่มีค่าเฉลี่ยของระดับการนำมาใช้ประเมินความเสี่ยงสูงที่สุด คือ 4.00 และปัจจัยในเรื่องของวิธีการตรวจสอบที่ใช้ เป็นปัจจัยที่มีค่าเฉลี่ยของระดับการนำมาใช้ประเมินความเสี่ยงสูงรองลงมา คือ 3.77

โดยสามารถสรุปการประมวลผลปัจจัยสำคัญที่นำมาใช้เป็นแนวทางในการประเมินความเสี่ยงจากการตรวจสอบ ได้ค่าเฉลี่ยรวมเท่ากับ 3.89 ซึ่งแปลความหมายได้ว่าปัจจัยดังกล่าวมีความสำคัญต่อการประเมินความเสี่ยงจากการตรวจสอบอยู่ในระดับสูง

8. เปรียบเทียบการประมวลแนวทางการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชี

ตารางที่ 18 แสดงผลสรุปโดยทำการเปรียบเทียบแนวทางการประเมินความเสี่ยงในปัจจัยสำคัญที่นำมาใช้ประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชี

ปัจจัยสำคัญการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชี	ค่าเฉลี่ย
1. การประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องในระดับของงบการเงิน	3.71
2. การประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องในระดับของยอด คงเหลือในบัญชีและประเภทรายการ	3.51
3. การประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม	3.84
4. การประเมินความเสี่ยงจากการตรวจสอบ	3.89

จากตารางที่ 18 สามารถสรุปได้ว่า

ผู้สอบบัญชีในอำเภอเมือง จังหวัดเชียงใหม่ ได้ให้ความสำคัญกับการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชี โดยเฉพาะการประเมินความเสี่ยงจากการตรวจสอบ มีค่าเฉลี่ยมากที่สุด คือสูงถึง 3.89 รองลงมาคือ การประเมินความเสี่ยงจากการควบคุมมีค่าเฉลี่ย 3.84 ส่วนการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องในระดับของงบการเงินมีค่าเฉลี่ย 3.71 และการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่องในระดับของยอดคงเหลือในบัญชีและประเภทรายการได้ค่าเฉลี่ย 3.51

ส่วนที่ 3 ปัญหา และข้อเสนอแนะอื่นๆของผู้สอบบัญชี ที่มีต่อแนวทางการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชี

1. ปัญหาของผู้สอบบัญชีที่มีต่อ แนวทางการประเมินความเสี่ยงดังกล่าวข้างต้น สามารถสรุปได้ดังนี้

1.1 การประเมินความเสี่ยงสืบเนื่อง

- ยอดคงเหลือของบัญชีที่ใช้ระบบคอมพิวเตอร์อาจมีการตกแต่งตัวเลข โดยฝ่ายบริหารได้
- กิจกรรมมีรายการบัญชีเกี่ยวกับบุคคล หรือกิจกรรมที่เกี่ยวข้องกันเพื่อ ดบแต่งงบการเงิน
- การแสดงยอดคงเหลือ ณ วันต้นงวดไม่ถูกต้อง
- การบันทึกรายการระหว่างงวดไม่สมบูรณ์
- การบันทึกยอดคงเหลือ ณ วันสิ้นงวด หรือยอดคงเหลือยกไปไม่ถูกต้อง
- ไม่สามารถสอบถามเจ้าของกิจการ และผู้บริหารโดยตรงได้
- ไม่สามารถหาข้อมูลที่ต้องการได้อย่างครบถ้วน และเพียงพอต่อความต้องการ

1.2 การประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม

- กิจกรรมมีระบบการทำงานเป็นแบบเครือข่าย
- ระบบการควบคุมภายในไม่มีประสิทธิภาพ และขาดผู้ตรวจสอบภายใน
- กิจกรรมมีขนาดเล็กจึงไม่มีการควบคุมภายใน
- ระบบบัญชีไม่รัดกุม
- กิจกรรมมีการแบ่งแยกหน้าที่การงานไม่เหมาะสม
- การควบคุมบัญชีเงินสด หรือสินค้าคงเหลือ ไม่ตรงกับยอดคงเหลือ ณ วันที่ทำการตรวจสอบ และวันปิดบัญชี
- ไม่สามารถศึกษากระบวนการควบคุมภายในและประเมินประสิทธิภาพการควบคุมภายในได้ เนื่องจากได้รับการแต่งตั้งให้เป็นผู้สอบบัญชีล่าช้าเกินไป

- กิจกรรมที่ทำการตรวจสอบมีขนาดเล็ก จึงมุ่งเน้นไปที่วิธีการตรวจสอบแบบเนื้อหาสาระ

1.3 การประเมินความเสี่ยงจากการตรวจสอบ

- การสุ่มตัวอย่างไม่ครบถ้วน
- กิจกรรมที่ตรวจสอบไม่มีการจัดเก็บเอกสารให้เป็นหมวดหมู่
- ปัญหาการตรวจสอบตามวิธีเนื้อหาสาระ
- ไม่ให้ความร่วมมือในการขอข้อมูล
- ผู้สอบบัญชีรับรองงบการเงินเท่าที่ทำการทดสอบเท่านั้น
- ผู้บริหารมีส่วนร่วมในการรับผิดชอบต่อการจัดทำงบการเงิน ผู้สอบบัญชีมีปัญหาต่อตัวเลขที่แสดงในงบการเงินของกิจการ
- ขาดเอกสาร และหลักฐานยืนยันที่ถูกต้อง และเหมาะสมอย่างชัดเจน
- ผู้บริหารมีการปกปิดข้อมูลที่ต้องการตรวจสอบ จึงทำให้ได้ข้อมูลไม่ครบถ้วน
- มีเวลาในการตรวจสอบบัญชีน้อยเกินไป

2. ข้อเสนอแนะอื่นๆของผู้สอบบัญชีที่มีต่อแนวทางการประเมินความเสี่ยง สามารถสรุปได้ดังนี้

2.1 การประเมินความเสี่ยงสืบเนื่อง

- รับฟังความคิดเห็นของผู้เชี่ยวชาญ เช่น นักกฎหมาย ที่ปรึกษา
- การบริหารระบบครอบครัวควรระวังเป็นพิเศษ
- การประเมินความเสี่ยงในรายการ หรือบัญชีที่เกี่ยวข้องกัน เพราะมักมีการตกแต่งบัญชี
- ผู้บริหารของกิจการควรมีส่วนรับรู้ในเอกสารที่ได้ส่งให้ผู้สอบบัญชี ปฏิบัติงานตรวจสอบว่าครบถ้วนหรือไม่
- พนักงานทำบัญชีของกิจการควรมีความรู้ความสามารถในการจัดทำบัญชีเป็นอย่างดี
- ควรทำความรู้จักผู้บริหารของกิจการ เพื่อจะได้ทราบลักษณะนิสัย และทัศนคติของผู้บริหารในการบริหารกิจการ
- โดยปกติแล้วธุรกิจในจังหวัดเชียงใหม่ มีการดำเนินกิจการเป็นระบบครอบครัวทำให้ความเสี่ยงสืบเนื่องสูง เนื่องจากกิจการเหล่านี้ให้ความสำคัญในเรื่องข้อมูลต่ำ

- ควรศึกษากิจกรรมของธุรกิจที่ตรวจสอบเปรียบเทียบกับกิจการประเภทเดียวกัน
- ขอข้อมูลเพิ่มเติมในเรื่องที่เกี่ยวข้องกับธุรกิจที่ตรวจสอบ นอกเหนือจากข้อมูลทางการบัญชี

2.2 การประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม

- กิจการที่รับตรวจสอบควรมีระบบการควบคุมภายในที่มีประสิทธิภาพรวมถึงระบบประมวลผลที่ใช้คอมพิวเตอร์
- จุดอ่อนจากการประเมินระบบการควบคุมภายใน หรือระบบบัญชี ควรรายงานให้ผู้บริหารทราบ และแก้ไขต่อไป
- ผู้ตรวจสอบภายในควรป้องกัน และแก้ไขข้อผิดพลาดจากการดำเนินกิจการในแต่ละวันได้เป็นอย่างดี
- ควรสร้างระบบการควบคุมภายในของกิจการให้มีประสิทธิภาพ
- ควรตรวจสอบว่า พนักงานในกิจการมีการปฏิบัติตามระบบการควบคุมภายในอย่างถูกต้อง ครบถ้วน
- รับฟังความคิดเห็นการปฏิบัติงาน โดยเฉพาะเรื่องที่ไม่เห็นด้วยกับผู้บริหารในข้อมูลทางบัญชี การจัดประเภทบัญชีและยอดคงเหลือ

2.3 การประเมินความเสี่ยงจากการตรวจสอบ

- ควรเน้นการตรวจสอบเฉพาะเนื้อหาสาระ สำหรับรายการที่มีสาระสำคัญ
- ผู้สอบบัญชีควรใช้ความรู้ความสามารถ ความละเอียด รอบคอบในการตรวจสอบ และการเก็บรวบรวมตัวเลขให้มากที่สุด
- ควรตรวจเอกสาร และรายการต่างๆที่สำคัญให้ครบถ้วน
- ควรตรวจสอบข้อมูลย้อนหลังในรายการที่มีสาระสำคัญ

จากความเห็นในความหมายของความเสี่ยง และแนวทางการประเมินความเสี่ยง ทั้ง 3 องค์ประกอบ รวมทั้งเปรียบเทียบการประมวลแนวทางการประเมินความเสี่ยงในการสอบบัญชี ปัญหาและข้อเสนอแนะของผู้สอบบัญชีจะนำไปสู่ สรุปผลการศึกษา และใช้เป็นแนวทางการอภิปรายผลการประเมินความเสี่ยงต่อไป